

Decreto Irpef-Ires Riporto perdite, nuova disciplina per le operazioni dal 2024 in poi

Emanuele Reich
e Franco Vernassa
— a pag. 34

Riporto perdite, nuova disciplina per le operazioni dal 2024 in poi

Decreto Irpef-Ires

Utilizzo limitato al valore contabile o periziato del patrimonio netto

Test di vitalità: ricavi operativi e costo del lavoro superiori al 40% del biennio prima

Emanuele Reich
Franco Vernassa

Ritorno al passato per il trasferimento infragruppo delle società con asset fiscali (riporto perdite, eccezioni interessi passivi e Ace), introduzione del limite del valore contabile o periziato del patrimonio netto, parziale modifica del test di vitalità, miglior inquadramento dell'attività svolta recependo recenti prassi dell'agenzia delle Entrate. La bozza di decreto legislativo Irpef-Ires (attuativo della legge 111/2023 di delega per la riforma fiscale) approvata in prima lettura nel Consiglio dei ministri del 30 aprile 2024, all'articolo 15, comma 1, lettera a), modifica l'attuale formulazione dell'articolo 84 del Tuir.

La modifica consiste nella sostituzione del comma 3 e nell'introduzione dei commi 3-bis, 3-ter e 3-quater (per il riporto delle perdite sulle operazioni straordinarie, si veda il Sole 24 Ore del 4 maggio 2024).

Ma andiamo con ordine.

I principi base

La bozza di decreto lascia inalterato il principio secondo cui non sono riportabili le perdite di una società, qualora ne venga:

- 1 trasferita, o comunque acquisita da terzi anche a titolo temporaneo, la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite e
- 2 modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Per *attività principale* si ritiene che debba intendersi l'attività che sulla base di riscontri fattuali risulta quantitativamente superiore, con riferimento ai ricavi, ad altre comunque svolte dalla società ceduta o trasferita.

Nella bozza, viene precisato che la modifica dell'attività si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o di acquisizione di azienda o ramo di essa (come da risposta n. 214/2022 dell'agenzia delle Entrate).

Le due condizioni sono "complementari" tra di loro, vale a dire che devono esistere entrambe.

La tempistica

Per quanto riguarda la tempistica, bisogna segnalare che:

- 1 una novità è costituita dalla precisazione secondo cui le perdite non riportabili sono quelle che risultano al termine del periodo di imposta precedente al trasferimento delle partecipazioni oppure, qualora il trasferimento intervenga dopo il decorso di sei mesi dalla chiusura di tale periodo, quelle che risultano al termine del periodo di imposta in corso alla data del trasferimento;
- 2 viene mantenuta invariata l'individuazione temporale della modifica dell'attività; prendendo quale punto di riferimento l'attività principale in fatto svolta al momento della realizzazione delle perdite, assumono rilevanza, rispetto ad essa,

le variazioni intervenute nei seguenti periodi di imposta:

- periodo di imposta in corso al momento del trasferimento o della acquisizione anche a titolo temporaneo;
- i due periodi di imposta anteriori a quello del trasferimento;
- i due periodi di imposta successivi a quello del trasferimento.

Esclusioni dalla limitazione

La limitazione al trasferimento delle perdite non si applica nei due casi previsti dal comma 3-bis del Tuir:

- circolazione infragruppo;
- test di vitalità.

I due casi di trasferimento

Con la nuova lettera a) del comma 3-bis dell'articolo 84, viene stabilito di nuovo che le limitazioni al riporto perdite che sono previste nel caso in cui si cambi l'attività non si applicano se la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite viene trasferita da una società al soggetto che la controlla o a una società da essa controllata oppure a una società che è controllata dallo stesso soggetto che la controlla.

Per *controllo* si intendono le fattispecie di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), e secondo comma, del Codice civile. Di fatto, la bozza ripristina quindi l'esimente che era stata abrogata a decorrere dal 4 luglio 2006 dall'articolo 36,



comma 12, del Dl 223/2006, che consentiva di “circularizzare” all’interno di un gruppo di società le perdite fiscali di una società ancorché considerata non “vitale”.

Ove il trasferimento non sia infragruppo, la possibilità di utilizzare i tax assets è subordinata al «test di vitalità» di cui alla lettera b) del comma 3-bis, da cui viene però eliminato quello consistente nel fatto che la società con perdite avesse un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità.

Il test

Il test di vitalità ora proposto consiste nel fatto che dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, relativo all’esercizio precedente a quello nel corso del quale è avvenuto il trasferimento, risultano ai sensi dell’articolo 2425 del Codice civile:

- un ammontare di ricavi e proventi dell’attività caratteristica e
- un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi

superiori al 40 per cento di quelli risultanti dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, ai fini del test di vitalità si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.

Il riporto dopo il test

In base al nuovo comma 3-ter dell’articolo 84, nel caso di trasferimento non infragruppo di una società che soddisfa il requisito di vitalità («nel caso di cui al comma 3-bis, lettera b»), le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il «valo-

re economico del patrimonio netto» della società che riporta le perdite:

- alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3;
- quali risultanti da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all’articolo 2409-bis, primo comma, del Codice civile (revisore legale dei conti o società di revisione iscritti nell’apposito registro) e al quale si applicano le disposizioni di cui all’articolo 64 del Codice di procedura civile.

In assenza della relazione giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito almeno nei limiti del valore del patrimonio netto contabile quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori.

L’interpello disapplicativo

C’è da notare che la possibilità di disapplicare la norma con interpello facoltativo è prevista dall’articolo 11, comma 2, lettera d), della legge 212/2000, come modificato dal Dlgs 219/2023.

La decorrenza

Per quanto riguarda la decorrenza, la nuova disciplina si applica alle operazioni effettuate dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo Irpef-Ires (verosimilmente, nel 2024); agli asset fiscali conseguiti fino al periodo d’imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, non si applicano le disposizioni di cui all’articolo 84, comma 3-bis, lettera a).

© RIPRODUZIONE RISERVATA